

Merkblatt zur Umsatzsteuererhöhung von 3 % auf 19 % zum 01.01.2007

I. Allgemeines

Mit Wirkung zum 01.01.2007 wird der allgemeine Umsatzsteuersatz von 16 auf 19 % erhöht. Der ermäßigte Steuersatz in Höhe von 7 % wird unverändert beibehalten.

Für die Frage, welcher Steuersatz anzuwenden ist, ist ausschließlich der Zeitpunkt der Ausführung der Lieferung, sonstigen Leistung, unentgeltlichen Wertabgabe (vormals: Eigenverbrauch), des innergemeinschaftlichen Erwerbs oder der Einfuhr maßgebend. Der Tag des Vertragsabschlusses, der Rechnungserteilung oder der Vereinnahmung des Entgelts sind unerheblich.

Insofern müssen Rechnungen über nach dem 31.12.2006 zu erbringende Leistungen bereits heute grundsätzlich mit einem Umsatzsteuersatz von 19 % fakturiert werden. Werden dagegen Rechnungen über bis zum 31.12.2006 erbrachte Leistungen erst nach diesem Zeitpunkt erteilt, ist noch der Steuersatz von 16 % anzuwenden.

Für Leistungen gilt: Sie werden mit Verschaffung der Verfügungsmacht ausgeführt. Als Zeitpunkt der Lieferung gilt jedoch im Falle der Versendung deren Aufgabe bei der Post, Bahn, Spedition usw. Wird die Versendung noch vor dem 01.01.2007 vorgenommen, erfolgt die Zustellung aber erst danach, so sind 16 % Umsatzsteuer anzusetzen.

Leistungen werden grundsätzlich erst dann ausgeführt, wenn der Empfänger den wirtschaftlichen Vorteil erhält.

Häufige Übergangsprobleme und Sonderfälle, sind im Folgenden kurz dargestellt. Auch das BMF hat mit Schreiben vom 11. August 2006 (Az. IV A 5 – S 7210 – 23/06) in diesem Sinne zur Umsatzsteuererhöhung Stellung genommen.

II. Ist-Besteuerung (auch Anzahlungen)

Für Unternehmer, die ihre Umsätze gem. § 20 UStG nach vereinnahmten Entgelten besteuern (Gesamtumsatz im vergangenen Kalenderjahr - ab 01.07.2006 - bis 250.000 €; neue Bundesländer bis 500.000 €), oder die Teilentgelte in Form von Anzahlungen, Abschlagszahlungen, Vorauszahlungen vereinnahmen, ist zu beachten:

- für nach dem 31.12.2006 auszuführende Leistungen, für die vor dem 01.01.2007 Entgelte oder Teilentgelte vereinnahmt worden sind, gilt:
Der Unternehmer schuldet zunächst in 2006 mit der Anzahlung einen Steuerbetrag in Höhe von 16 %. Diese Steuer wird in der Anzahlungsrechnung ausgewiesen. In dem Voranmeldungszeitraum, in dem die Leistung bzw. Teilleistung ausgeführt wird, wird der Differenzbetrag in Höhe von 3 % fällig. Für gewöhnlich wird hierfür auf der Schlussrechnung die Leistung insgesamt mit 19 % berechnet und die bereits gezahlten Nettobeträge und die bereits gezahlte Umsatzsteuer in Abzug gebracht. Fehlt es an einer Schlussrechnung ist die Nachberechnung der Umsatzsteuer auch mit der letzten Teilrechnung möglich.
- für vor dem 01.01.2007 ausgeführte Leistungen, deren Entgelte oder Teilentgelte erst nach dem 31.12.2006 vereinnahmt werden, gilt:
Der Unternehmer schuldet die auf diese Beträge entfallende Umsatzsteuer zum alten Steuersatz von 16 %.

Merkblatt zur Umsatzsteuererhöhung von 3 % auf 19 % zum 01.01.2007

Details zur Umsatzsteuerschuld und zum Vorsteuerabzug bei der Abrechnung von vor dem 01.01.2007 vereinnahmten Entgelten oder Teilentgelten für nach dem 31.12.2006 zu erbringende Leistungen

Variante A (Normalfall)

Rechnungsaussteller erteilt (zunächst) eine Rechnung mit 16 % Umsatzsteuer (da die Grundsätze der Ist-Versteuerung gelten). Die Umsatzsteuer für die Anzahlung entsteht mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Anzahlung geleistet worden ist. Der Vorsteuerabzug seitens des Rechnungsempfängers entsteht nach Eingang und Bezahlung der Rechnung.

Es ist keine Rechnungsberichtigung nötig, wenn mit der Endrechnung oder einer weiteren Teilrechnung der höhere Steuersatz für die insgesamt erbrachte Leistung abgerechnet wird.

Die restliche Umsatzsteuer entsteht mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistung erbracht wird, der Vorsteuerabzug beim Rechnungsempfänger nach Ausführung der Leistung und Vorliegen der Rechnung.

Bei Rechnungsberichtigung entstehen die restliche Steuerschuld und das Recht zum Vorsteuerabzug zum Zeitpunkt der Rechnungsberichtigung.

Variante B (Vereinfachungsregel nach BMF)

Werden Leistungen in 2007 ausgeführt, Teilentgelte hierfür aber bereits in 2006 vereinnahmt, darf - entgegen der gesetzlichen Regel - nach dem zuvor genannten BMF-Schreiben auch (direkt) der Steuersatz von 19 % in Rechnung gestellt werden. Die Umsatzsteuer wird dann in voller Höhe vom Rechnungsaussteller geschuldet und kann vom Rechnungsempfänger nach Bezahlung als Vorsteuer geltend gemacht werden.

III. Vorausrechnungen für nach dem 31.12.2006 auszuführende Leistungen (Sollbesteuerung)

Wenn der Unternehmer eine sog. Vorausrechnung erstellt (er also keine Endrechnung erstellen will) ist er berechtigt und ggf. verpflichtet die Umsatzsteuer nach dem neuen Steuersatz von 19 % auszuweisen (denn die Grundsätze der Ist-Versteuerung greifen ohne Anzahlung nicht ein).

Zahlt der Leistungsempfänger (für den Leistenden evtl. wider Erwarten) bereits in 2006, löst dies keinen Korrekturbedarf aus. Er schuldet die Umsatzsteuer in ausgewiesener Höhe (19 %). Der Rechnungsempfänger hat das Recht zum Vorsteuerabzug nach Bezahlung der Rechnung.

Wird das Entgelt erst nach Ausführung der Leistung vereinnahmt, entsteht die Umsatzsteuerschuld zum Zeitpunkt der Ausführung der Leistung. Das Recht zum Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger entsteht mit Ausführung der Leistung und Vorliegen der Rechnung.

IV. Sach- und Leistungsentnahmen aus dem Unternehmen

Merkblatt zur Umsatzsteuererhöhung von 3 % auf 19 % zum 01.01.2007

Auch Sach- und Leistungsentnahmen unterliegen der Umsatzsteuer. Für Sach- und Leistungsentnahmen die noch vor dem 31.12.2006 erfolgen, gilt der alte Steuersatz von 16 %. Entnahmen ab dem 01.01.2007 werden mit 19 % besteuert.

Praxistipp: Ohnehin geplante Entnahmen sollten in das Jahr 2006 vorgezogen werden.

V. Sonderregelungen

Langfristige Verträge (Altverträge)

Abgesehen von der gesetzlichen Ausnahmeregelung des § 29 UStG gibt es keinen Rechtsanspruch auf Durchsetzung des höheren Steuersatzes über einen höheren Preis. Es handelt sich dabei immer um eine besondere zivilrechtliche Frage, deren Beantwortung von den jeweiligen vertraglichen Vereinbarungen und deren Rechtsgrundlagen abhängig ist. Sind in den Verträgen Preise "zzgl. der gesetzlichen Umsatzsteuer" festgelegt, dürfte es keine Probleme in der Überwälzung der steuerlichen Mehrbelastung geben.

Die für bestimmte Unternehmensbereiche vorgeschriebenen Gebühren- und Entgeltordnungen enthalten jeweils Preise ohne die gesetzliche Umsatzsteuer (Rechtsanwälte, Steuerberater, Architekten, Ingenieure, Gutachter, Sachverständige). Auch hier kann ohne Rücksicht auf den Zeitpunkt der vertraglichen Vereinbarung der erhöhte Steuersatz durchgesetzt werden.

Nach § 29 UStG kann der Unternehmer für **vor dem 01.09.2006** abgeschlossene Verträge einen **Ausgleichsanspruch** gegenüber seinem Vertragspartner für die umsatzsteuerliche Mehrbelastung durchsetzen, sofern die Vertragspartner nichts anderes vereinbart haben. § 29 UStG gilt i. d. R. nicht bei zwischenunternehmerischen Umsätzen (Vereinbarung von Nettopreisen). Gegenüber Endverbrauchern ist eine Preisanpassung nur zulässig, wenn dies ausdrücklich (nicht in AGB) vereinbart wurde. In Streitfällen ist § 287 Abs. 1 der Zivilprozessordnung entsprechend anzuwenden.

Vorsteuerabzug bei Kleinbetragsrechnungen - In-Hundert-Satz

Aus Kleinbetragsrechnungen (bis 150 €) und aus Fahrausweisen, die dem allg. Steuersatz unterliegen (s.u.), kann die Umsatzsteuer mit dem abgerundeten **Hundertsatz von 15,97** aus den Rechnungsbeträgen herausgerechnet werden.

Übergangsregelungen und Erleichterungen

Vorgehen bei Werklieferungen/Werkleistungen

Werklieferungen und Werkleistungen unterliegen dem Steuersatz von 19 %, wenn sie über den 31.12.2006 hinaus ausgeführt werden. Sind sie wirtschaftlich teilbar und werden sie in

Merkblatt zur Umsatzsteuererhöhung von 3 % auf 19 % zum 01.01.2007

Teilleistungen erbracht und abgerechnet, so kann unter folgenden Voraussetzungen für die vor dem 01.01.2007 ausgeführten Teile noch der Steuersatz von 16 % angewandt werden:

- der Leistungsteil einer Werklieferung muss vor dem 01.01.2007 abgenommen worden sein; der abgrenzbare Teil einer Werkleistung muss vor dem 01.01.2007 vollendet oder beendet worden sein
- vor dem 01.01.2007 muss vereinbart worden sein, dass für Teile einer Werklieferung oder Werkleistung entsprechende Teilentgelte zu zahlen sind.
Sind für Teile einer Werklieferung/Werkleistung zunächst keine Teilentgelte vereinbart worden, muss die vertragliche Vereinbarung vor dem 01.01.2007 entsprechend geändert werden.
- das Teilentgelt muss gesondert abgerechnet werden.

Praxistipp: Bei der Erbringung von Bauleistungen an Privatpersonen und die öffentliche Hand sollten noch vor dem 01.01.2007 übergabefähige und abrechenbare Abschnitte vereinbart werden.

Dauerleistungen

Bei Dauerleistungen kann es sich sowohl um Dienstleistungen (Vermietungen, Leasing, Wartung, Überwachung) als auch um wiederkehrende Lieferungen (z. B. von Baumaterialien) über einen längeren Zeitraum handeln (Halbjahr, 1 Jahr, 5 Jahre usw.). Im umsatzsteuerrechtlichen Sinne gilt die Dauerleistung an dem Tag als ausgeführt, an dem der vereinbarte Leistungszeitraum endet. Im Falle wiederkehrender Lieferungen gilt als Leistungszeitpunkt, der Tag an dem die letzte Lieferung ausgeführt wurde. Insofern muss grundsätzlich für alle Dauerleistungen, die nach dem 31.12.2006 enden, der erhöhte Steuersatz von 19 % angewendet werden.

Ausnahmen von diesem Grundsatz sind nur möglich, wenn die Dauerleistung nicht insgesamt für den vereinbarten Leistungszeitraum, sondern für kürzere Zeitabschnitte, z.B. ein Kalendervierteljahr abgerechnet wird. Insofern erkennt die Verwaltung die Ausführung von Teilleistungen an.

Praxistipp: Liegt beispielsweise ein Wartungsvertrag für den Zeitraum 7/2006 bis 6/2007 vor, dessen Entgelt noch im Jahr 2006 fällig wird, sollte gegenüber dem leistenden Unternehmen eine anteilige Abrechnung für den Zeitraum vom 01.07.2006 bis 31.12.2006 durchgesetzt werden. Die in diesem Zeitraum erbrachte Teilleistung unterliegt noch dem Steuersatz von 16 %.

Auch bereits ergangene Abrechnungen können in diesem Sinne berichtigt werden.

Telekommunikationsleistungen

Reicht der Abrechnungszeitraum von Telekommunikationsleistungen über den 31.12.2006 hinaus, beanstandet es die Finanzverwaltung nicht, wenn einmalig ein zusätzlicher Abrechnungszeitraum eingerichtet wird, der am 31.12.2006 endet.

Entgeltsminderungen und -erhöhungen

Boni, Skonti, Rabatte, sonstige Preisnachlässe oder Nachberechnungen führen zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage für die ursprünglich ausgeführten Umsätze. Der dafür geschuldete Umsatzsteuerbetrag ist gem. § 17 Abs. 1 UStG für den Zeitraum zu berichtigen, für den die

Merkblatt zur Umsatzsteuererhöhung von 3 % auf 19 % zum 01.01.2007

Änderung eingetreten ist. Dementsprechende Berichtigungen unterliegen für Umsätze, die bis zum 31.12.2006 ausgeführt wurden, dem Steuersatz von 16 %. Das gleiche gilt für die Berichtigung des Vorsteuerabzugs.

Beziehen sich die Entgeltminderungen auf Leistungen, die über die Jahresgrenze hinaus erbracht werden, muss die Minderung auf den Zeitraum vor und nach dem 01.01.2007 aufgeteilt werden. Der Unternehmer hat dem Leistungsempfänger einen Beleg zu erteilen, aus dem hervorgeht, wie sich die Entgeltminderungen verteilen. Der Leistungsempfänger hat den Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen.

Die Finanzverwaltung lässt zu, wenn der Unternehmer von einer Aufteilung absieht und der Steuerberichtigung ausnahmslos den alten Steuersatz von 16 % zugrunde legt. Der Leistungsempfänger muss bei der Berichtigung seines Vorsteuerabzuges dann entsprechend verfahren.

Gutscheine für Barzahlungsnachlässe (Rabattmarken)

Die Einlösung dieser Gutscheine führt zu einer Minderung der Bemessungsgrundlage der Leistungen des Unternehmers, für die diese Gutscheine ausgegeben wurden. Die erforderliche Aufteilung der Einlösungsbeträge auf die vor dem 01.01.2007 und nach dem 31.12.2006 ausgeführten Umsätze bereitet in der Praxis Schwierigkeiten. Deshalb wird den Unternehmen eine zweimonatige Schonfrist gewährt. Danach können sie bei Einlösen der Gutscheine in der Zeit vom 01.01.2007 bis 28.02.2007 die dem allgemeinen Steuersatz zugrunde liegenden Umsätze noch mit 16 % berichtigen. Beim Einlösen der Gutscheine nach dem 28.02.2007 ist die Umsatzsteuer mit 19 % zu berichtigen.

Erstattung von Pfandbeträgen

Nimmt der Unternehmer Leergut zurück und erstattet einen dafür gezahlten Pfandbetrag, liegt eine Entgeltminderung vor. Zur Vermeidung von Umstellungsschwierigkeiten kann der Unternehmer bei Erstattung von Pfandbeträgen in der Zeit von 01.01.2007 bis zum 31.03.2007 die Berichtigung noch dem Steuersatz von 16 % unterwerfen.

Strom-, Gas-, Wärme- und Wasserlieferungen

Bei Ablesezeiträumen über den 01.01.2007 hinaus unterliegen die bezogenen Lieferungen dem Steuersatz von 19 %. Das gilt jedoch nicht, wenn über die vor dem 01.01.2007 empfangenen Lieferungen gesondert abgerechnet wird; dann unterliegen diese Lieferungen dem Steuersatz von 16 %. Die Finanzverwaltung gestattet hierbei eine prozentuale Aufteilung im Verhältnis zwischen den Tagen vor und nach dem Jahreswechsel. Besonderheiten bestehen für Ablesezeiträume länger als 3 Monate und Tarifabnehmer mit manuellem direkten Inkassoverfahren.

Die Rechnungen an die Tarifabnehmer sind nach diesen Grundsätzen auszustellen.

Fahrausweise von Personenbeförderungsunternehmen

Merkblatt zur Umsatzsteuererhöhung von 3 % auf 19 % zum 01.01.2007

Einnahmen aus Verkäufen von Fahrausweisen (Einzelfahrscheine und Zeitkarten), die dem allg. Steuersatz unterliegen und die bis zum Betriebstag 31.12.2006 gelten, unterliegen dem Steuersatz von 16 %. Einnahmen aus Verkäufen von Fahrausweisen, die dem allg. Steuersatz unterliegen und die ab Betriebstag 01.01.2007 gelten, unterliegen dem Steuersatz von 19 %. Reicht die Gültigkeitsdauer der Fahrausweise, die vor dem 01.01.2007 verkauft wurden, über den 31.12.2006 hinaus, können die Einnahmen aus Verkäufen der Fahrausweise, die dem allg. Steuersatz unterliegen, hinsichtlich der Anwendung des erhöhten Steuersatzes im Schätzungswege aufgeteilt werden.

Da die Steuersatzerhöhung nicht für Beförderungen innerhalb einer Gemeinde und für Beförderungen bis 50 km gilt, bedarf es für solche Fahrausweise keiner Sonderregelung. Hier gilt weiterhin der ermäßigte Steuersatz von 7 %.

Taxiunternehmen und Mietwagenunternehmen

Für die Nachtschicht vom 31.12.2006 auf den 01.01.2007 ist für Taxifahrten und Mietwagensumsätze, die dem allg. Steuersatz unterliegen, durchgängig noch ein Steuersatz von 16 % anzuwenden. Dies gilt nicht, wenn Rechnungen unter Anwendung eines Steuersatzes von 19 % erteilt werden.

Für Beförderungen innerhalb einer Gemeinde und Beförderungen bis 50 km gilt weiterhin der ermäßigte Steuersatz von 7 %.

Handelsvertreter und Handelsmakler

Leistungszeitpunkt für die Leistung eines Handelsvertreters ist der Zeitpunkt, zu dem die von ihm vermittelte Lieferung/Leistung ausgeführt wird. Dementsprechend sind die Provisionsabrechnungen für alle vermittelten Umsätze, die nach dem 31.12.2006 erbracht werden, dem Steuersatz von 19 % zu unterwerfen.

Die Leistung des Handelsmakler wird im Zeitpunkt der Erteilung der Schlussnote (§ 94 HGB) ausgeführt. Wird die Schlussnote nach dem 31.12.2006 erteilt, ist auf die Vermittlungsleistung der ab 01.01.2007 geltende allgemeine Steuersatz von 19 % anzuwenden.

Gastgewerbe

Für die im Gastgewerbe (Gaststätten, Hotels, Imbissständen u. ä.) erbrachten Bewirtungsleistungen ist in der Nacht vom 31.12.2006 zum 01.01.2007 noch der Steuersatz von 16 % anzuwenden. Dies gilt nicht für Beherbergungsleistungen und damit verbundene Nebenleistungen.

Umtausch von Gegenständen

Wird ein vor dem 01.01.2007 zum Steuersatz von 16 % erworbener Gegenstand nach dem 31.12.2006 umgetauscht stellt dies eine Rückgängigmachung der ursprünglichen Lieferung dar. An Stelle der ursprünglichen Lieferung tritt eine neue Lieferung, die dem Steuersatz von 19 %

Merkblatt zur Umsatzsteuererhöhung von 3 % auf 19 % zum 01.01.2007

unterliegt. Hinsichtlich des Ausgleichsanspruchs des Verkäufers kann nur auf die zivilrechtlichen Vereinbarungen verwiesen werden.

Das Ausschuten oder Zurücklegen sowie das Überlassen der Ware zur Ansicht stellt kein Verschaffen der Verfügungsmacht dar. Folgt eine Einigung nach dem 01.01.2007, so gilt die neue Umsatzsteuer von 19 % selbst dann, wenn der Kunde zuvor bereits unmittelbaren Besitz an der Ware erlangt hat.

Automatenverkauf und Tabakwaren

Wird ein vor dem 01.01.2007 gefüllter Automat erst nach dem 31.12.2006 wieder geleert, muss der Händler von der Leerung zur letzten Auffüllung zurückrechnen und den Erlös gleichmäßig auf diese Tage verteilen. Entfällt der Erlös auf den Zeitraum vor dem 31.12.2006 ist der Steuersatz von 16 % anzuwenden. Ab dem 01.01.2007 gilt der Steuersatz von 19 %.

Für Tabakwaren, die vor dem 31.12.2006 bezogen, aber erst nach dem 01.01.2007 verkauft werden, muss der Einzelhändler trotz der Preisbindung die erhöhte Umsatzsteuersatz von 19 % bezahlen. Er kann für diese Ware nur die Vorsteuern zum alten Umsatzsteuersatz verrechnen.

Praxistipp: Tabakwaren die vor dem 31.12.2006 bezogen werden, sollten möglichst auch vor dem 31.12.2006 verkauft werden.

Industrie- und Handelskammer Darmstadt, Rheinstraße 89, 64295 Darmstadt, Kontakt und Information: Martin Proba, Telefon (06151) 871-234, E-Mail: proba@darmstadt.ihk.de